

Tarih : 28.03.2024
Sayı : 2024 – 12
Konu : KKM Hesaplarının Vadesinden Önce Bozulması Halinde Vergi Ziyai Cezasının Kesilmeyeceğine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Hk.

27.03.2024 tarih ve 32502 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2022/34 esas ve 23/01/2024 karar sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. Maddenin 8. numaralı) fıkrasında yer alan "...vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle..." ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle iptal edilmiştir.

İptale konu olan kanun düzenlemesine aşağıda yer verilmiştir:

"GEÇİCİ MADDE 14- (Ek: 20/1/2022-7352/2 md.)

...

*(8) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, **vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

..."

Söz konusu iptal kararıyla birlikte 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinde TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziya cezası kesilmeyecektir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararına ilişkin hukuki değerlendirmesine aşağıda yer verilmektedir:

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz." denilerek suçun kanuniliği ilkesi; üçüncü fıkrasında da "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." ifadesine yer verilerek cezanın kanuniliği ilkesi getirilmiştir. Anayasa'nın anılan maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca hangi eylemlerin yasaklandığı ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belirli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri gerektiği düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Kanunilik ilkesi aynı zamanda Anayasa'nın 2. maddesi kapsamında hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.

Kuralla TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesi kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi hâli ile sınırlı olarak vergi ziyai cezasının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin birinci fıkrasında ise vergi ziyai cezasının hesaplanma şekli açıklanmıştır. Bu itibarla hangi hâllerde yaptırım uygulanacağını, yaptırımın kapsam ve niteliğinin herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde kuralın kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

Hukuk devletinde idari yaptırımlar açısından hangi eylemlerin yaptırım gerektireceği, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletirici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucunun bu konudaki takdirinin yerindeliğinin incelenmesi, anayasal denetimin kapsamı dışında kalmaktadır. Bununla birlikte hukuk

devletinde kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında öngördüğü yaptırım adil ve hakkaniyete uygun olmalıdır (AYM, E.2020/51, K.2020/73, 10/12/2020, § 13).

Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, gereklilik kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, orantılılık ise kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur (AYM, E.2020/51, K.2020/73, 10/12/2020, § 14).

21/12/2021 tarihli ve 31696 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanan 2021/14 sayılı Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ'in 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması hâlinde TCMB'ce kur farkına ilişkin ödeme yapılmayacağı, 29/12/2021 tarihli ve 31704 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2021/16 sayılı Altın Hesaplarından Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ'in 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması hâlinde TCMB'ce fiyat farkına ilişkin ödeme yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda anılan düzenleyici işlemlerle TL mevduat ve katılma hesabından vadesinden önce para çekilmesini caydırıcı, dolayısıyla finansal sistem içinde TL'nin payının artırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Kuralla da işletmenin bilançosunda yer alan yabancı para veya altının, TL mevduat veya katılım hesabına dönüştürüldüğü tarihe kadar değerinde gerçekleşen artış nedeniyle oluşan kazanç için istisna hükmü nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergi üzerinden vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülmektedir.

Bu itibarla vergi ziyai cezası kesilmesinin TL mevduat veya katılım hesabından vadesinden önce para çekilmesini caydırıcı nitelikte olduğu gözetildiğinde kuralın finansal sistem içinde TL'nin payının korunması amacını gerçekleştirmek için elverişli ve gerekli olduğu açıktır.

Bununla birlikte vadesinden önce para çekilmesi durumunda hesap sahibi gerçek ve tüzel kişiler, bir yandan hesaptan para çektikleri tarihteki kur veya fiyatın dönüşüm tarihindeki kur veya fiyattan yüksek olması durumunda bu kur veya fiyat artışından yararlanamamakta ve faiz alamamakta, çekim tarihindeki kur veya fiyatın dönüşüm tarihindeki kur veya fiyattan düşük olması durumunda ise çekim tarihindeki kur ve fiyat üzerinden vadeli hesap veya katılım hesabı güncellendiğinden hesaptaki tutar hesabın açıldığı tarihteki TL cinsinden tutarın altında kalmakta, diğer yandan yararlanılan istisna nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle -verginin geç tahakkuk etmesinden kaynaklanan zararı karşılayacak şekilde- gecikme zammı ile birlikte tahakkuk ettirilmektedir. Dolayısıyla kuralla mükelleflere yüklenen külfet ile finansal istikrarın desteklenmesi yoluyla elde edilecek kamusal yarar arasındaki dengenin vergi mükellefleri aleyhine bozulduğu, kural nedeniyle uygulanan yaptırımın mükelleflere aşırı bir külfet yüklediği ve kuralın orantılı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

2022/34 Esas ve 23/01/2024 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı

Saygılarımızla...

Not: Bu sirküler bilgilendirme amaçlıdır. Sirkülerde yer alan konu ile ilgili olarak profesyonel bir danışmana başvurunuz.